



COPIA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NOVARA SEZIONE 03

riunita con l'intervento dei Signori:

CALDARERA	MICHELE GIUSEPPE	Presidente
PUZO	ANTONIO	Relatore
MONDELLO	FABIO	Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 601/06
depositato il 17/11/2006
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.R17H00001 IVA+IRPEF+IRAP
2002
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO ARONA
proposto dal ricorrente:

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 03

REG.GENERALE

N° 601/06

UDIENZA DEL

12/11/2007 ore 08:30

SENTENZA

N° 96/07

PRONUNCIATA IL:

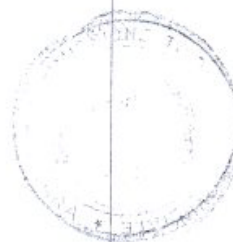
12-11-2007

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

25-1-2008

Il Segretario

Luisi Ines



A

FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

Il Signor _____, - esercente attività di realizzazione modelli/prototipo in legno e in altri materiali per conto di Rubinetterie - con ricorso depositato in data 17.11.2006, proponeva opposizione contro l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Arona, avverso l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2002.

Con l'atto in questione veniva accertato il reddito d'impresa in contabilità semplificata per l'ammontare di €18.350,00, a fronte di quello dichiarato di €4.715,00 e, quindi, veniva rettificato il reddito dichiarato dal contribuente ai fini IRPEF-IRAP-IVA e Addizionali Regionale e Comunale.

Ciò, sulla base:

- del raffronto degli elementi indicati nel Modello Unico 2003 e del Modello per la comunicazione dei dati relativi ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore;
- della rilevazione dei ricavi dichiarati in misura inferiore rispetto a quelli risultanti dall'applicazione degli Studi di Settore, di cui all'art. 62 bis D.L. n.331/1993;
- quindi, della determinazione di ricavi attribuibili, in base al D.M. 18-3-2000 e alla nota tecnica/tabella coefficienti, presuntivamente accertati ai fini delle Imposte sui Redditi, IVA e altre Imposte e Contributi;
- dell'esito negativo del contraddittorio, nel quale la parte aveva affermato:
 - *che nello svolgimento della propria attività erano intervenute sostanziali novità,
 - *che era pensionato e che aveva ridotto progressivamente l'attività, cessando definitivamente nell'anno 2005;
- della riduzione, proposta dall'Ufficio, di maggiori ricavi di €12.272,00, pari al 10% di quelli accertati con gli studi di settore.

A seguito della notifica dell'avviso di accertamento sopra citato, il ricorrente chiedeva:

- in via principale, che venisse annullato l'atto impugnato,
- in via subordinata, che venisse ridotto il maggior imponibile e che venisse condannato l'Ufficio Tributario al rimborso di quanto eventualmente pagato, al solo scopo di evitare l'azione esecutiva; oltre alla condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento delle spese di giudizio.

In linea di fatto, il ricorrente faceva presente:

- che era vedovo e pensionato dal 1990,
- che aveva cessato definitivamente l'attività nel corso del 2005,
- che aveva partecipato al contraddittorio, durante il quale aveva precisato tali circostanze,
- che aveva svolto il lavoro in casa ed esclusivamente con committenti imprese,

- che il 2002 era stato un anno di particolare crisi, che aveva colpito il settore rubinetterie,
- che, dall'esame delle spese, si poteva verificare che le stesse erano ridotte al minimo, per cui lo studio di settore presentava difetti distorsivi sul conteggio dei ricavi,
- che lo studio di settore, quindi, non poteva ritenersi applicabile alla tipologia della sua azienda,
- che l'Ufficio aveva proposto verbalmente uno sconto del 10%, affermando sempre verbalmente che un pensionato aveva più tempo per lavorare; confondendo però che, nel caso di specie, non si trattava di un ex dipendente che aveva un secondo lavoro e che, quindi, poteva dedicarsi solo a quello, ma che si trattava, invece, di un lavoratore autonomo che era andato in pensione e che aveva voluto ridurre le ore lavorative e cessare l'attività solo dopo due anni.

In linea di diritto, il medesimo sosteneva:

- che, nel caso di specie, era venuta a determinarsi la violazione e la falsa applicazione dell'art. 62 sexies, comma 3, legge n. 247/1993 e dell'art. 39, comma 1, lettera d) e dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973,
- che il mero scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli richiesti dagli studi di settore non era sufficiente a legittimare l'accertamento basato sugli stessi studi di settore,
- che la norma richiedeva il concorso tra le gravi incongruenze e lo scostamento rispetto ai risultati di Gerico,
- che, se il legislatore avesse voluto attribuire agli studi di settore valore di presunzione legale, avrebbe affermato che gli accertamenti potevano essere fondato "sugli Studi di Settore" e non invece, come ha fatto, utilizzando le parole "dagli Studi di Settore",
- che, pertanto, un accertamento, che rettificava i ricavi ed il reddito, applicando esclusivamente lo Studio di Settore, senza alcuna azione istruttoria per capire il contesto aziendale e la realtà in cui operava l'impresa verificata, era nullo per carenza di motivazione,
- che tali precisazioni trovavano sostegno nella copiosa giurisprudenza adottata in materia.

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Arona, costituendosi in giudizio in data 02.12.2006, controdeduceva le argomentazioni esposte nei motivi del ricorso e chiedeva la conferma del proprio operato, attesa la regolarità della procedura messa in atto per il recupero a tassazione di somme riconosciute dovute da parte del soggetto d'imposta, in riferimento sia ai ricavi correttamente ricostruiti, sia alla redditività dell'esercizio riconosciuto ancora svolto dal contribuente.

12

In particolare, l'Ufficio sosteneva:

- che le eccezioni avanzate dal ricorrente non dimostravano la sussistenza di cause di esclusione o di inapplicabilità dello studio di settore e che "gli elementi ex adverso offerti non sono tali da vincere la presunzione che accompagna l'accertamento sugli studi di settore né a contestare la validità delle metodologie di calcolo adottate",
- che gli accertamenti sugli studi di settore si fondavano su una presunzione, alla quale non occorre altre prove per giustificare se stessa, e cioè, che l'accertamento basato sugli studi di settore godevano intrinsecamente dei requisiti di gravità, precisione e concordanza necessari per fondare un accertamento analitico presuntivo.

L'Ufficio precisava, infine, la circostanza che il reddito dichiarato dal ricorrente, per gli anni 1999-2000-2001 e 2003, era stato congruo e coerente con gli studi di settore, avendo dichiarato per tali periodi d'imposta ricavi di notevole entità pur in presenza di redditi di pensione.

All'udienza di discussione, sentito il relatore e i rappresentanti delle parti regolarmente costituite, letti gli atti e la documentazione acquisita al fascicolo processuale, il Collegio

OSSERVA

che le eccezioni sollevate dalla parte ricorrente hanno pregio giuridico e meritano accoglimento.

Avuto riguardo alle risultanze degli atti del processo, che concretamente dimostrano la effettiva sussistenza delle circostanze, idoneamente comprovate in sede di ricorso ed ampiamente illustrate in sede dibattimentale, il Collegio ritiene che, allo stato, non possa riconoscersi corretta, in linea di principio, la procedura di accertamento messa in atto, basata esclusivamente su presunzioni, riconosciute in sostanza non assistite dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, tali da essere considerate conseguentemente idonee per fondarvi una presunzione di maggior reddito rispetto a quello dichiarato.

La considerazione sopra citata, a parere del Collegio, deve riconoscersi sostanzialmente corretta, avuto riguardo alla circostanza che la stessa trova sostanziale conferma nel costante insegnamento della Corte di Cassazione, la quale ha ripetutamente affermato tale principio in numerose sentenze riguardanti questioni analoghe (Cass. Sez. Tributaria sentenza 10.03.2000 n.2744; Cass. Sez. Civ. sentenza 06.05.1998 n.4555; Cass. Sez. I sentenza 27.08.1998 n.8535).



Va osservato, a tale riguardo, che, in tema di accertamento, è consentita la rettifica della dichiarazione senza riscontro analitico della dichiarazione medesima, secondo il metodo così detto induttivo disciplinato dall'art.39, comma primo, lett. d), del D.P.R. 29.09.1973 n.600, purché l'accertamento in rettifica risulti fondato su presunzioni fornite dei requisiti previsti dall'art.2729 C.C. e desunte da dati di comune esperienza, oltre che da concreti e giustificativi elementi offerti dalle singole fattispecie.

In applicazione di tale principio, appare corretto rilevare, pertanto, che non vale, da sola, la semplice constatazione di un reddito inferiore alla media del gruppo di appartenenza, che lungi dal costituire un "fatto noto" del ragionamento presuntivo ai sensi dell'art.2727 C.C., può essere impiegato solo ai fini del controllo dell'ipotizzata rispondenza allo stesso dato medio.

Per quanto riguarda il metodo di rettifica, si osserva, infatti, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, che lo stesso "non è rimesso alla discrezionalità dell'Ufficio finanziario ma è vincolata alle condizioni previste dalla legge" e che i presupposti legali che regolano l'esercizio del potere di accertamento devono rigorosamente sussistere nel concreto caso di specie.

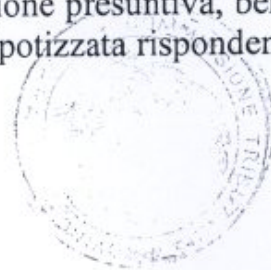
Deve rilevarsi che, in sostanza, non possa valere a rivestire i predetti connotati della prova presuntiva la mera "considerazione di valori medi statisticamente riferiti al settore di appartenenza dell'operatore economico", che in quanto tale esprime "risultati valutativi che – a differenza di quelli emergenti da medie elaborate con riferimento interno alla dinamica dell'impresa considerata – solo in via ipotetica possono ritenersi rispondenti alla situazione del singolo contribuente".

Va osservato nel merito, che "i valori percentuali medi di un determinato settore sono (ove desunti in modo scientificamente corretto) non tanto "un fattore noto" storicamente verificato, quanto il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa una regola di esperienza, ...in base alla quale è lecito ritenere meno frequenti i casi che più si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che ad esso si avvicinano, ancorché la media sia la risultante di valori del tutto diversi fra loro".

In tal senso è l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con sentenza 02.09.1995 n. 9265; sentenza 15.02.1995 n.1628; sentenza 17.12.1994 n.10850.

Avuto riguardo alle risultanze della documentazione acquisita in atti, occorre rilevare, invece, che la rettifica basata, come nel caso di specie, sulla pura e semplice considerazione di un reddito "inferiore alla media del gruppo di appartenenza" non può costituire un "fatto noto" di partenza su cui fondare l'illazione presuntiva, bensì un eventuale parametro ipotizzabile solo per il "controllo dell'ipotizzata rispondenza allo stesso dato medio".

2



Sulla scorta di tali considerazioni, ritiene il Collegio che, allo stato degli atti, deve dichiararsi infondato l'impugnato avviso di accertamento, per essersi limitato a valorizzare isolatamente alcuni elementi dell'attività del contribuente, senza tener conto, nel trarne il significato, di altri possibili di segno opposto. Questi ultimi, infatti, in un più ampio contesto di valutazione, ben avrebbero potuto dedursi, e quindi, avrebbero imposto di acclarare se le sopracitate risultanze potevano ritenersi assistite dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, e pertanto, considerarsi idonee per fondarvi una presunzione di maggior reddito rispetto a quello dichiarato.

Alla luce delle considerazioni che precedono, avuto riguardo alle motivazioni in diritto ed alle circostanze di fatto concretamente fatte valere dal contribuente, ritiene il Collegio che, allo stato degli atti, le richieste precisate nei motivi del ricorso debbono considerarsi sostanzialmente fondate.

Ciò, avuto riguardo principalmente alla concreta dimostrazione della effettiva situazione venuta a determinarsi, per effetto della ridotta attività lavorativa, conseguente sia alla modesta organizzazione nello svolgimento dell'attività svolta da parte di un lavoratore autonomo, ormai in stato di pensionamento sin dal 1990, sia alla definitiva cessazione della stessa attività professionale precedentemente svolta dallo stesso contribuente.

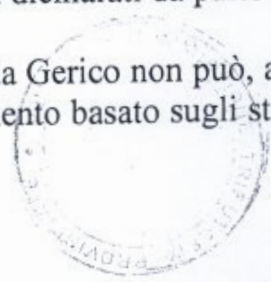
Infatti, nei confronti dei professionisti, i quali hanno interrotto la propria attività, ma che hanno ancora la partita Iva aperta, al pari delle imprese in fase fattuale di liquidazione che normalmente segue all'interruzione dell'attività, debbono riconoscersi applicabili le medesime cause di esclusione dagli studi di settore.

Ciò, in quanto, pur non essendo prevista tecnicamente una normale fase di liquidazione – come peraltro stabilita solo per le predette imprese – appare corretto ritenere, tuttavia, che la normativa regolante gli studi di settore esclude dalla relativa applicazione anche i lavoratori autonomi, i quali si trovano in un periodo d'imposta di non normale svolgimento dell'attività.

Tale considerazione trova sostanziale conferma nell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, la quale, con sentenza n. 289/2002, ha chiaramente affermato che, nelle ipotesi della specie, non deve riconoscersi sufficiente la mera applicazione matematica degli studi di settore, ma occorre che tali elementi risultino confortati da altri indizi.

Il carattere persuasivo degli studi di settore, è tutto da verificare nel caso concreto, e sotto il profilo giuridico, solo il grado di attendibilità di detta persuasione legittima l'accertamento basato sui nuovi strumenti di rettifica dei redditi dichiarati da parte del contribuente.

Il mero scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli richiesti da Gerico non può, allo stato degli atti, riconoscersi sufficiente a legittimare l'accertamento basato sugli studi di settore.



Avuto riguardo alle risultanze in atti, ed in concreto, alla rilevanza delle precisazioni addotte dal contribuente, riguardanti la intervenuta riduzione dell'attività lavorativa e la stessa cessazione dell'attività precedentemente esercitata, si ritiene di poter osservare, in via definitiva, che effettivamente, nel caso di specie, è venuta a determinarsi la esclusione dalla applicazione degli studi di settore, a causa di un non normale svolgimento dell'attività, oggetto della rettifica basata sui nuovi strumenti di accertamento.

E' dato rilevare che, nella sostanza, non può riconoscersi legittima la applicazione della norma degli automatismi, la quale è prevista solo quando si basa sulle normali rilevazioni, riguardanti gravi incongruenze e il contemporaneo disallineamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli risultanti dagli studi di settore.

Ne consegue che, allo stato degli atti, occorre dichiarare sostanzialmente fondate le argomentazioni addotte da parte ricorrente, e per l'effetto, disporre, in via definitiva, l'accoglimento del ricorso proposto in questa sede.

Ricorrono giusti motivi per dichiarare compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara – Sezione Terza – all'udienza del 12.11.2007, definitivamente pronunciando,

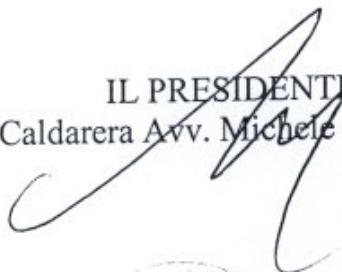
- annulla l'avviso di accertamento impugnato.
- Spese compensate.

NOVARA 12.11.2007

IL RELATORE
(Puzo Dott. Antonio)



IL PRESIDENTE
(Caldarera Avv. Michele Giuseppe)



COP 1A